

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerde-sache A-GmbH, Anschrift, vertreten durch Burgstaller & Preyer Rechtsanwälte GmbH, Rooseveltplatz 10, 1090 Wien, gegen die zwei Bescheide des Zollamtes Wien vom 19. Juli 2013, Zln. Y und Z, jeweils betreffend eine nach § 21 Abs 1 Z 1 Mineralölsteuergesetz 1995 (MinStG 1995) entstandene Mineralölsteuerschuld, zu Recht erkannt:

- 1. Den Bescheidbeschwerden wird stattgegeben. Die zwei angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.**
2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Mit den zwei im Spruch genannten Bescheiden, jeweils vom 19. Juli 2013, setzte das Zollamt Wien gegenüber der A-GmbH (Firma laut Firmenbuch FN X) für die Monate November und Dezember 2010 sowie Juni und Oktober 2011 gemäß § 201 Bundesabgabenordnung (BAO) eine Mineralölsteuer in Höhe von € 242,45 und € 161,80 fest. Begründend führt es dazu in den zwei Abgabenvorschreibungen aus, behördliche Erhebungen hätten ergeben, dass zu bestimmten Zeitpunkten jeweils die angeführte Menge gekennzeichnetes Gasöl aus dem unternehmenseigenen Steuerlager entnommen und damit der Tank der Bunkerstation "B" befüllt worden sei. Für die entnommenen Mengen, die in weiterer Folge vor allem zu Heizzwecken Verwendung gefunden hätten, sei eine Steuerbefreiung gemäß § 4 Abs 1 Z 2 Mineralölsteuergesetz 1995 (MinStG 1995) geltend gemacht worden. Die Voraussetzungen dafür würden aber nicht vorliegen, weil die Bunkerstation "B" fix "verheftet" sei und keine gewerblichen Beförderungen von Personen oder Sachen auf der Donau durchführe.

Als Rechtsgrundlage für die Abgabenfestsetzung nennt das Zollamt § 201 Abs 2 Z 3 BAO und argumentiert, es wären Tatsachen für die Abgabenbehörde neu hervorgekommen, die im Rahmen der Selbstberechnung vom Abgabepflichtigen nicht offengelegt wurden, deren

Kenntnis einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Abschließend wird das geübte Ermessen begründet.

Gegen die im Spruch näher bezeichneten Bescheide brachte die anwaltlich vertretene A-GmbH jeweils mit Schreiben vom 23. August 2013 beim Zollamt Wien form- und fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung ein. Unter Punkt I der beiden Berufungsschreiben macht das Unternehmen geltend, eine Wiederaufnahme des Abgabenvorgangs gemäß § 201 Abs 2 Z 3 BAO wäre unzulässig. Die Berufungswerberin (Bw) zitiert dazu umfangreich aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (VwGH) zum Neuerungsstatbestand und begründet ihre Rechtsansicht im Wesentlichen mit der Argumentation, verfahrensgegenständlich wären keine neuen Tatsachen hervorgekommen, sondern die Behörde habe die offengelegten Tatsachen einer anderen rechtlichen Beurteilung unterzogen.

Zudem richten sich die Berufungen gegen die Ablehnung der Steuerbefreiung nach § 4 Abs 1 Z 2 MinStG 1995. Der "B" sei ein im Binnenschiffsregister eingetragener so genannter Tankschubleichter, der nicht nur geeignet ist in starrer Verbindung geschoben zu werden, sondern er ist auch zugelassen, kleine Ortsveränderungen außerhalb eines Schubverbandes selbst vorzunehmen, zumal der "B" über eine Bug- und Heckstrahlanlage mit je 184 kW verfüge. § 4 Abs 1 Z 2 MinStG 1995 könne nur dahingehend verstanden werden, dass für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung die Tatbestandsvoraussetzung *"für die gewerbsmäßige Beförderung von Personen oder Sachen (einschließlich Werksverkehr) auf der Donau"* erfüllt ist, wenn die Abgabe an ein Schiff erfolgt, welches für diese Zwecke zugelassen und bestimmt ist.

Abschließend beantragt die Bw, den angefochtenen Bescheid aufzuheben.

Die Berufungen hatten keinen Erfolg. Sie wurden jeweils mit Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Wien vom 21. Oktober 2013 als unbegründet abgewiesen. Den Ausführungen der Bw im Berufungsschreiben hält die belangte Behörde im Wesentlichen entgegen, der Gesetzgeber habe bei der Formulierung der in Rede stehenden Befreiungsbestimmung nicht den Schifffahrtsbetriebsstoff für ein Schifffahrtsunternehmen ohne weitere Auflagen freigestellt, sondern explizit die gewerbliche Beförderung von Personen oder Sachen auf der Donau [als Tatbestandsvoraussetzung] mit in den Gesetzestext aufgenommen. Demnach sei eine tatsächliche Ausübung erforderlich. Zum Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes argumentiert das Zollamt im Großen und Ganzen, die Bw habe die Abgabenbehörde in Unkenntnis über die tatsächliche Zweckbestimmung des Mineralöls gelassen.

Mit Schreiben vom 21. Oktober 2013 stellte die wiederum anwaltlich vertretene A-GmbH unter Verweisung auf die Ausführungen in den gegenständlichen Berufungen frist- und formgerecht je einen Vorlageantrag. Zudem beantragte sie Senatszuständigkeit sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Mit Schreiben vom 5. August 2015 zog die Bw in beiden gegenständlichen Fällen diese Anträge zurück.

Übergangsbestimmungen

Mit 1. Jänner 2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat (UFS) aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren geht gemäß Art 151 Abs 51 Z 8 B-VG auf das Bundesfinanzgericht (BFG) über. Dementsprechend normiert § 323 Absatz 38 der Bundesabgabenordnung (BAO), dass die am 31. Dezember 2013 beim UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom BFG als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen sind.

Über die Bescheidbeschwerden wurde erwogen

Im gegenständlichen Verfahren ist der Sachverhalt unbestritten. Die Bw hat am 19. November 2010 1.007,00 Liter, am 17. Dezember 2010 1.467,00 Liter, am 15. Juni 2011 997,00 Liter und am 31. Oktober 2011 654,00 Liter gekennzeichnetes Gasöl aus dem unternehmenseigenen Steuerlager entnommen und damit den Tank des einen Teil der Bunkerstation bildenden Tankschubleichters "B" befüllt. Hierfür hat sie jeweils eine Steueranmeldung abgegeben und darin die Steuerbefreiung gemäß § 4 Abs 1 Z 2 MinStG 1995 geltend gemacht.

Strittig ist die Auslegung dieser Befreiungsbestimmung; diese lautet in der Fassung BGBl I 2009/151 wie folgt:

"§ 4 (1) Von der Mineralölsteuer sind befreit:

[...]

2. Mineralöl, das als Schiffsbetriebsstoff an Schifffahrtsunternehmen für die gewerbsmäßige Beförderung von Personen oder Sachen (einschließlich Werksverkehr) auf der Donau, dem Bodensee oder auf dem Neusiedlersee aus Steuerlagern oder Zollagern abgegeben wird und Kraftstoffe, die an solche Unternehmen zum Einsatz zu diesen Zwecken auf diesen Gewässern abgegeben werden; wird als Schiffsbetriebsstoff Gasöl verwendet, ist eine steuerfreie Abgabe nur zulässig, wenn gekennzeichnetes Gasöl gemäß § 9 abgegeben wird."

Zu dieser Bestimmung gibt es zwar keine höchstgerichtliche Rechtsprechung, sehr wohl jedoch zu der inhaltsgleichen Norm für Luftfahrtbetriebsstoffe, zu § 4 Abs 1 Z 1 MinStG 1995. Diese hat folgenden Wortlaut:

"§ 4 (1) Von der Mineralölsteuer sind befreit:

[...]

1. Mineralöl, das als Luftfahrtbetriebsstoff an Luftfahrtunternehmen für die gewerbsmäßige Beförderung von Personen oder Sachen oder für sonstige gewerbsmäßige Dienstleistungen, die mittels eines Luftfahrzeuges erbracht werden, aus Steuerlagern oder Zollagern abgegeben wird."

Und dazu existiert eine mittlerweile als gesichert zu bezeichnende Rechtsprechung des VwGH, basierend auf der einschlägigen EuGH-Rechtsprechung. Letzteres ist insofern

von Bedeutung, als das nationale Mineralölsteuergesetz in der derzeitigen Fassung auf der Umsetzung der *Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom* (bzw deren Vorgängerrichtlinie) beruht.

Mit dem Verbrauchsteueränderungsgesetz 1996, BGBl 1996/427, erhielt § 4 Abs 1 Z 1 MinStG 1995 die geltende Fassung, wonach "Mineralöl, das als Luftfahrtbetriebsstoff an Luftfahrtunternehmen für die gewerbsmäßige Beförderung von Personen oder Sachen oder für sonstige gewerbsmäßige Dienstleistungen, die mittels eines Luftfahrzeuges entgeltlich erbracht werden, aus Steuerlagern oder Zolllagern abgegeben wird," von der Mineralölsteuer befreit ist.

Die Erläuterungen zu dieser Novelle (ErläutRV 132 BlgNR 20. GP 36) führen hierzu aus, dass diese Änderung der Klarstellung dient, könne allerdings auch dazu führen, dass die Steuerbefreiung in Entsprechung der maßgebenden EU-rechtlichen Bestimmung etwas erweitert wird. Begünstigt solle nicht allein die gewerbsmäßige Beförderung von Personen oder Sachen sein, sondern auch der gewerbsmäßige sonstige Einsatz von Luftfahrzeugen (zB für Werbe-, Kontroll-, Sprüh- oder Vermessungsflüge, ...). Entscheidend für die Begünstigung sei, dass mittels des Luftfahrzeuges, das allenfalls auch angemietet worden sein kann, entgeltliche Dienstleistungen erbracht werden. Die Befreiung umfasse aber nicht die gewerbsmäßige Vermietung von Luftfahrzeugen, die zu nicht gewerblichen Zwecken (zB Vergnügungs- und Sportflüge) eingesetzt werden.

In Auslegung von Art 14 Abs 1 Buchst b der Richtlinie 2003/96/EG führte der EuGH in seinem Urteil vom 1. Dezember 2011, C-79/10, *Systeme Helmholtz*, ua aus:

"19 Zur Beantwortung dieser Frage ist darauf hinzuweisen, dass die in der Richtlinie 2003/96 vorgesehenen Bestimmungen über die Befreiungen unter Berücksichtigung ihres Wortlauts und der mit der genannten Richtlinie verfolgten Ziele autonom auszulegen sind [...].

20 Was erstens den Wortlaut von Art 14 Abs 1 Buchst b der Richtlinie 2003/96 betrifft, sieht dessen Unterabs 1 eine Steuerbefreiung für 'Lieferungen von Energieerzeugnissen zur Verwendung als Kraftstoff für die Luftfahrt mit Ausnahme der privaten nichtgewerblichen Luftfahrt' vor. In Unterabs 2 wird sodann der Begriff der 'privaten nichtgewerblichen Luftfahrt' negativ dahin definiert, dass 'das Luftfahrzeug [...] für andere als kommerzielle Zwecke und insbesondere nicht für die entgeltliche Beförderung von Passagieren oder Waren oder für die entgeltliche Erbringung von Dienstleistungen oder für behördliche Zwecke genutzt wird'.

21 Dem Ausdruck 'nicht für die entgeltliche Beförderung von Passagieren oder Waren oder für die entgeltliche Erbringung von Dienstleistungen' ist zu entnehmen, dass bei der Luftfahrt, die unter diese Befreiung fällt, der Kraftstoff für ein Luftfahrzeug verwendet wird, das unmittelbar der entgeltlichen Erbringung von Luftfahrt-Dienstleistungen dient. Der Begriff 'Luftfahrt' verlangt somit, dass die entgeltliche Dienstleistung unmittelbar mit dem Flug des Luftfahrzeugs zusammenhängt [...]."

Auch aus dem Urteil des EuGH vom 21. Dezember 2011, C-250/10, *Haltergemeinschaft LBL*, Rz 22, geht hervor, dass die Art der Leistungserbringung ein wesentliches Kriterium für die Gewährung oder Versagung der in Art 14 Abs 1 Buchst b der Richtlinie 2003/96 vorgesehen Befreiung ist (siehe dazu auch VwGH 22.4.2015, 2015/16/0007).

Artikel 14 Abs 1 Buchst c der RL 2003/96/EG normiert die Steuerfreiheit von Energieerzeugnissen zur Verwendung als Kraftstoff für die Schifffahrt in Meeresgewässern der Gemeinschaft (einschließlich des Fischfangs), mit Ausnahme der privaten nichtgewerblichen Schifffahrt, und an Bord von Schiffen erzeugter elektrischer Strom. Unbeschadet anderer Gemeinschaftsvorschriften können die Mitgliedstaaten gemäß Art 15 Abs 1 Buchst f RL 2003/96/EG unter Steueraufsicht uneingeschränkte oder eingeschränkte Steuerbefreiungen oder Steuerermäßigungen gewähren, für Lieferungen von Energieerzeugnissen zur Verwendung als Kraftstoff für die Schifffahrt in Binnengewässern der Gemeinschaft, mit Ausnahme der privaten nichtgewerblichen Schifffahrt, und an Bord von Schiffen erzeugter elektrischer Strom.

Die "private **nichtgewerbliche** Schifffahrt" wird in Art 14 Abs 1 Buchst c zweiter Absatz RL 2003/96/EG legal definiert: das Wasserfahrzeug darf von seinem Eigentümer oder der durch Anmietung oder aus sonstigen Gründen nutzungsberechtigten natürlichen oder juristischen Person [nur] für andere als kommerzielle Zwecke und insbesondere nicht für die entgeltliche Beförderung von Passagieren oder Waren oder für die entgeltliche Erbringung von Dienstleistungen oder für behördliche Zwecke genutzt werden. Genau so ist auch die "private nichtgewerbliche Luftfahrt" in Art 14 Abs 1 Buchst b zweiter Absatz RL 2003/96/EG normiert. Aufgrund der inhaltlichen Übereinstimmung von Art 14 Abs 1 Buchst b mit Buchst c der Richtlinie 2003/96/EG und der Gleichförmigkeit von § 4 Abs 1 Z 1 und Z 2 MinStG 1995, kann die zitierte EuGH-Rechtsprechung zur Mineralölsteuerbefreiung für die Luftfahrt ohne weiteres auch auf die entsprechenden Bestimmungen zur Schifffahrt angewendet werden.

Das bedeutet für den streitgegenständlichen Fall, dass die Art des Schiffes bzw dessen Zulassung kein Kriterium für die Steuerbefreiung nach § 4 Abs 1 Z 2 MinStG 1995 darstellt. Wesentlich ist, dass ein Schiff für kommerzielle Zwecke, insbesondere für die entgeltliche Beförderung von Passagieren oder Waren, eingesetzt wird. Das ist bei der Bunkerstation "B" nicht der Fall, auch wenn es sich dabei um einen in das Binnenschiffsregister eingetragenen so genannten Tankschubleichter handelt. Unabhängig von der technischen Möglichkeit einer "kleinen Ortsveränderung", besteht für den "B" de facto ein Verbot einer solchen, weil das Schiff als Steuerlager dient und sein Standort an einem bestimmten Flussabschnitt in der Steuerlager-Bewilligung genau festgelegt ist. Eine Ortsveränderung wäre als unzulässige Entnahme aus dem Steuerlager zu bewerten und würde, worauf das Zollamt bereits hingewiesen hat, zwangsläufig zur Entstehung der Mineralölsteuerpflicht für den kompletten Inhalt des Tankschubleichters führen.

Auf Dauer außer Dienst gestellte und als Wohn-, Hotel-, oder Gaststätten"schiffe" dienende Wasserfahrzeuge sind keine Schiffe, weil sie nicht (mehr) dazu bestimmt

sind, sich fortzubewegen (Soyk, Die steuerfreie Verwendung von Mineralölen als Schiffsbetriebsstoffe, ZfZ 9/1998, 296). Der Tankschubleichter "B" ist aufgrund seiner festen Verankerung und der Bewilligung als Steuerlager nicht mehr dazu bestimmt, Waren zu befördern, sondern diese vorübergehend zu lagern und bei Bedarf an Tankschiffe oder direkt an Schiffe abzugeben.

Aus diesem Grund erweist sich die Festsetzung einer Mineralölsteuer für das aus dem Steuerlager der A-GmbH zu Heizzwecken an einen gesonderten Tank der Bunkerstation "B" abgegebene Gasöl durch das Zollamt Wien dem Grunde nach als richtig.

Die Festsetzung erfolgte auf der Grundlage des § 201 Abs 2 Z 3 BAO. Diese Bestimmung, bei der es sich um eine verfahrensrechtliche Norm handelt (Ritz, BAO⁵, § 201 Tz 4b) die immer in der aktuell gültigen Fassung anzuwenden ist, lautet wie folgt:

"(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs 2 und muss nach Maßgabe des Abs 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

[...]

3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden."

Das Zollamt sieht verfahrensgegenständlich den Neuerungsstatbestand erfüllt. Gemäß § 303 Abs 1 lit b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Neue Tatsachen oder Beweismittel ergeben sich in der Regel im Rahmen einer bei einem Unternehmen durchgeführten Außenprüfung. Im vorliegenden Beschwerdefall bleibt die Behörde eine Erklärung, wie allfällige neue Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen sind, schuldig. In den Abgabenbescheiden vom 19. Juli 2013 schreibt sie nur allgemein, "Erhebungen des Zollamtes hätten ergeben, dass [...]", ohne die Art der Erhebungen näher zu präzisieren. Auch in der Begründung zu den Berufungsvorentscheidungen vom 21. Oktober 2013 wird seitens der belangten Behörde die Art und Weise eines allfälligen Neuhervorkommens nicht beschrieben. Auf eine diesbezügliche Anfrage des Bundesfinanzgerichts beim Zollamt Wien hat sich herausgestellt, dass die steuerfreie

Verwendung von Gasöl für Heizzwecke auf der Bunkerstation "B" dort allgemein bekannt war und der nunmehrigen Abgabenvorschrift eine geänderte rechtliche Würdigung des Sachverhalts durch die Abgabenbehörde infolge eines Wechsels des zuständigen Sachbearbeiters zugrunde liegt.

Keine Wiederaufnahmsgründe (keine Tatsachen) sind laut *Ritz*, BAO⁵, § 303 Tz 23, neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden (VwGH 19.5.1993, 91/13/0224; 19.11.1998, 96/15/0148; 31.3.2011, 2008/15/0215).

Da der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (zB VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314; 29.7.2010, 2006/15/0006; 31.5.2011, 2009/15/0135; 19.9.2013, 2011/15/0157), erweist sich in den beiden vorliegenden Beschwerdefällen die auf den Neuerungsstatbestand des § 303 BAO gestützte Festsetzung von Abgaben nach § 201 Abs 2 Z 3 BAO als rechtswidrig.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Unzulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die vorliegende Entscheidung ist in Einklang mit der ständigen Rechtsprechung des VwGH zu § 303 BAO ergangen. Eine vom Höchstgericht zu beantwortende Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt somit nicht vor.

Salzburg-Aigen, am 10. August 2015